



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.001400/2005-11
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1401-001.887 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2017
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE
Embargante COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (INCORPORADA PELA
COMPANHIA CERVEJARIA DAS AMÉRICAS - AMBEV)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo omissão no acórdão embargos esta deve ser sanada.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — RESERVA LEGAL.

Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para integrar o Acórdão com os novos fundamentos, para então dar-lhes provimento em relação à exclusão da reserva legal na base de cálculo dos lucros que foram considerados auferidos no exterior.

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, José Roberto Adelino da Silva e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (INCORPORADA PELA COMPANHIA CERVEJARIA DAS AMÉRICAS - AMBEV) contra decisão proferida no Acórdão nº 103-23.423, que restou assim ementado e decidido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

Na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros da coligada exterior, em favor da coligada no Brasil, o que configura hipótese de disponibilização.

IMPOSTO SOBRE O PATRIMÔNIO. COMPENSAÇÃO.

É passível de compensação apenas o tributo que incida sobre lucros, e não sobre o patrimônio.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum e/ou mantinham alguma relação de interdependência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000

Ementa: CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária

(critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por voto de qualidade, REJEITAR a preliminar em relação à aos lucros auferidos pela empresa coligada Jaluá S/A, nos anos-calendário 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento (Relator). No mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário nos termos seguintes: por unanimidade de votos, AFASTAR as exigências de IRPJ e CSLL relativas à glosa das despesas com juros; por voto de qualidade, MANTER as exigências relativas à falta de adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), com a exclusão, por unanimidade de votos, da exigência de CSLL decorrente dos lucros auferidos até setembro de 1999 (inclusive); por maioria de votos, AFASTAR a incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luciano de Oliveira Valença (Presidente); por voto de qualidade, MANTER a exigência da multa de ofício na incorporadora, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento (Relator); e por unanimidade de votos, REJEITAR o pleito de dedução do imposto pago no exterior. Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício em função de o crédito exonerado ser inferior ao limite recursal estabelecido na Portaria MF nº 3, de 03/01/2008. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor. Houve sustentação oral do representante do contribuinte, Sr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP nº 138192

A embargante, alega, em síntese, que o Acórdão embargado foi omissivo quanto a ponto relevante levantado pela empresa no que concerne à base de cálculo da infração 1.

Assim se pronunciou a embargante:

Com efeito, incorreu o v. acórdão embargado em omissão por não ter se manifestado a respeito de argumento invocado pela Embargante em seu recurso voluntário.

De fato, no item 1.4 do Recurso Voluntário, intitulado "SE DEVIDO FOSSE ALGUM VALOR EM RELAÇÃO À INFRAÇÃO 01, NÃO SERIA AQUELE APURADO PELA FISCALIZAÇÃO", alegou subsidiariamente a Embargante no que tange à Infração 1 que mesmo que a norma invocada pelo i. fiscal autuante justificasse o lançamento, os autos de infração não poderiam ter sido lavrados no valor lançado, pois:

i) "não poderia jamais a fiscalização ter adicionado aos lucros auferidos pela Jaluá no exterior o valor da reserva legal, que por definição não é passível de distribuição"; e

ii) "também não poderiam ter sido desconsiderados os pagamentos feitos pela Jaluá e CCBP a título de imposto no exterior".

Em juízo prelibatório, o presidente considerou presente os requisitos de admissibilidade e submeteu os referidos embargos à apreciação da Turma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os embargos são tempestivos.

Quanto aos vícios apontados, verifiquei que assiste razão à embargante quanto ao atendimento dos demais requisitos de admissibilidade, dado a necessidade sanar a omissão apontada de questão relevante que poderia, em tese, mudar o curso do julgamento.

De fato confirma-se o que foi colocado no despacho de admissibilidade.

Isso porque muito embora o voto vencedor tenha expressamente rejeitado o pleito de dedução do imposto pago no exterior e tendo aberto tópico específico intitulado "Dos impostos pagos no exterior", em nenhum ponto de seu voto tratou da questão arguida pela Embargante no item 1.4 do recurso voluntário em que alega que "não poderia jamais a fiscalização ter adicionado aos lucros auferidos pela Jalua no exterior o valor da reserva legal, que por definição não é passível de distribuição".

A DRJ manteve este item da autuação, nos seguintes termos:

83. Na operação em que a CCB transferiu suas ações da Jalua para a Eagle e da CCB Paraguay para a Jalua, houve, evidentemente, a utilização dos lucros auferidos pelas coligadas / controladas no exterior (Jalua e CCB Paraguay), pois o valor das ações refletem o valor do Patrimônio Líquido, do qual fazem parte os lucros acumulados e a reserva legal.

Destaque-se que a reserva legal tem origem no lucro líquido do exercício, a teor do artigo 193 da Lei nº 6.404/76, que dispõe que "do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva e não pode ser excluída do valor tributável.

84. Assim, ocorreu uma das hipóteses de disponibilização de lucros, nos termos do artigo 1º, §2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9.532/97, in verbis:

"Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(--)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(..)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

(--)

b) pago o lucro, quando ocorrer:

(..)

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praga, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

(...)" .

85. Além disso, a IN SRF n° 38/96 dispõe expressamente que a operação em tela representa hipótese de disponibilização de lucros, nos termos de seu artigo 2°, §9°, in verbis:

"Art. 2° Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

(..)

§ 9° Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil' .

86. Desta forma, im procedem as alegações de que inexistente base legal para a autuação e que a reserva legal é não tributável.

Como se vê, a DRJ muito mais fundamentou a questão relativa ao oferecimento à tributação dos lucros auferidos no exterior no caso de alienação de participação societária entre empresas controladas (Recorrente) e coligadas (Jalua) do que propriamente da parte específica da base de cálculo a ser tributável:: se a reserva legal entraRIA ou não no cômputo do "lucros auferidos no exterior".

No entanto, embora sucinta, a DRJ fundamentou a inclusão da reserva legal, neste parágrafo:

Destaque-se que a reserva legal tem origem no lucro líquido do exercício, a teor do artigo 193 da Lei n° 6.404/76, que dispõe que "do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva e não pode ser excluída do valor tributável.

Dirirjo da DRJ. Embora a origem seja do lucro do exercício, o seu fundamento legal não esclarece toda a questão. Isso porque existe também no preceptivo legal uma limitação para sua destinação aos sócios que foi olvidado pela DRJ. E essa barreira de contenção, segundo ao art. 193 da Lei 6.404/76 só pode .ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar capital, levando a conclusão de que não poderia ser disponibilizada aos sócios e assim não ser passível de disponibilização automática também a teor da Lei 9.532/97.

Essa matéria inclusive já foi julgada em outro processo assemelhado da própria recorrente, pelo Acórdão n. 101-96.601, e não reformado pela CSRF, cuja ementa e conteúdo de voto destaque a seguir:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — RESERVA LEGAL. Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

VOTO

(...) Quanto à tributação da parcela correspondente à reserva legal, que restou incluída na base tributável pela fiscalização, entendo caber razão à recorrente. A reserva legal, instituída por força do artigo 193 da Lei ° 6.404/1976, tem destinação específica, não sendo passível de distribuição aos sócios, verbis:

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social. § 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social § 20

A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital. A reserva legal deve ser constituída "antes de qualquer outra destinação", além disso tem destinação estabelecida na lei. Caso os lucros houvessem sido disponibilizados por vontade própria, dele não poderia constar parcela de lucros que compunham a reserva legal, posto expresse impedimento legal para sua distribuição. Por essa razão entendo que o valor correspondente à reserva legal deve ser excluído da base tributável.

Poder-se-ia alegar que a legislação a ser investigada não seria a legislação nacional, mas a do Uruguai. Mas, mesmo sob esse prisma há de se dar razão à embargante, uma vez que a legislação uruguaia a esse mesmo respeito não discrepa da legislação societária brasileira.

A 2ª Turma da 4ª Câmara inclusive já decidiu nessa mesma linha de entendimento em processo que diz respeito a mesma matéria e as mesmas empresas envolvidas. Trata-se do Acórdão nº 1402-002.243 , que teve o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir da base de cálculo do IRPJ o valor de R\$ 197.925.098,88 relativo a lucros apurados em períodos anteriores ao ano-calendário de 1996; ii) excluir da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 909.921.258,60; sendo R\$ 392.357.162,60 referentes a lucros apurados até 31/12/1998 e R\$ 517.564.086,00 referentes a lucros apurados no ano-calendário de 1999 até 01/10/1999; iii) **excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 15.978.567,92 referente à Reserva Legal**; e iv) reconhecer que a dedução do imposto pago no exterior (10% de R\$ 4.801.334,15 = R\$ 480.133,41), já acatada pelo Órgão julgador de primeira instância, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução. (destaquei)

Segue trecho do voto:

(...)

Considerando que no final do ano-base de 1999 a empresa Uruguiaia Jaluá S/A possuía R\$15.978.567,92 a título de reserva legal (fls. 10 dos autos), a fiscalização adicionou referido valor para a composição do suposto lucro (R\$ 953.542.140,25).

De fato, o artigo 93 da Ley 16.060, do Uruguai, quando trata da reserva legal, estabelece que:

"Artículo 93. (Reserva legal y otras) — Las sociedades deberán destinar no menos del 5% (cinco por ciento) de las utilidades netas que arroje el estado de resultado del ejercicio, para la formación de un fondo de reserva hasta alcanzar el 20% (veintepor ciento) del capital social.

Cuando esta reserva quede disminuida por cualquier razón, no podrán distribuirse ganancias hasta su reintegro.

En cualquier tipo de sociedad podrán constituirse otras reservas siempre que las mismas sean razonables, respondan a una prudente administración y resulten aprobadas por socios o accionistas que representen la mayoría del capital social, sin perjuicio de las convenidas en el contrato."

Argui a Recorrente que a "reserva legal" na legislação uruguaia tem a mesma natureza jurídica da reserva legal prevista na legislação societária brasileira, mais especificamente no artigo 193 da Lei nº 6.404/76, tendo por fim assegurar a integridade do capital social.

Tal como previsto na legislação brasileira, a legislação uruguaia estabelece que referida reserva é constituída pela destinação de 5% do lucro líquido do exercício, até o montante de 20% do capital social.

Alega que, embora seja constituída pela apropriação de parte do lucro líquido do exercício, tal reserva tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim.

Para reforçar seu entendimento, junta precedente da 4a Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu que o valor da reserva legal deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil pois é considerado automaticamente disponibilizado à sua matriz no exterior:

"LUCROS DE PESSOAS JURÍDICAS ESTRANGEIRAS - FILIAL NO BRASIL - LUCROS APURADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1995 -BASE DE CÁLCULO - RESERVA LEGAL - EXCLUSÃO

A base de cálculo para o imposto de fonte incidente sobre lucros de pessoas jurídicas estrangeiras filial), apurados até 31 de dezembro de 1995, devem corresponder aos resultados econômicos apurados pela entidade no exercício social e que, face à sua disponibilidade efetiva, possam ser pagos, remetidos, creditados, empregados ou entregues à ou por conta da matriz, ou que tenham sido destinados a reinvestimento. Desta forma, não se integram à base de cálculo para a incidência do imposto de renda na fonte os recursos transferidos para a contribuição de reserva legal, dentro do limite estabelecido na Lei das Sociedades Anônimas."

(Acórdão nº 10421.893, recurso nº 150.277, Relator Conselheiro Nelson Mallmann).

Neste ponto entendo que também assiste razão à Recorrente. Uma vez comprovada a existência de obrigação legal para a sua constituição, o valor da reserva legal não deve compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado

Por todo o exposto, ACOLHO os embargos, com efeitos infringentes, para integrar o Acórdão com os novos fundamentos, para então dar-lhes provimento em relação à

Processo nº 16327.001400/2005-11
Acórdão n.º **1401-001.887**

S1-C4T1
Fl. 429

exclusão da reserva legal na base de cálculo dos lucros que foram considerados auferidos no exterior.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto